

Algunas reflexiones sobre los principios del derecho financiero y de la institución tributaria en particular

*Fabiana Schafrik**

Resumen

Aunque el bloque constitucional federal es suficiente para construir una igualdad real de género, existe una distancia entre la letra de la ley y su vigencia sociológica; de ahí que resulta necesario que los principios constitucionales de la tributación, con importante eficacia normativa, constituyan un puente entre constitución formal y su vigencia sociológica.

Palabras clave: Constitución, principios constitucionales, gastos, derecho financiero, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, género.

Some Reflections on the Principles of Financial Law and the Tax Institution in Particular

Abstract

Although the federal constitutional block is sufficient to build real gender equality, there is a distance between the law and its sociological validity;

* Argentina, Abogada UBA, Especialista en Derecho Tributario y Doctora en Derecho (UBA); Jueza de Cámara en lo Contencioso Administrativo Tributario y de Relaciones de Consumo y Consejera del Consejo de la Magistratura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; Profesora titular regular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA); coordinadora de la Comisión de Género y Derecho Financiero de la Facultad de Derecho (UBA); schafrik@derecho.uba.ar.

hence, it is necessary that the constitutional principles of taxation, with important normative effectiveness, constitute a bridge between the formal constitution and its sociological validity.

Keywords: Constitution, Constitutional Principles, Expenses, Financial Law, Equality, Tax Capacity, Non-Confiscation, Gender.

I. Una reflexión pendiente

Hay una reflexión pendiente en el derecho financiero: cómo potenciar la aplicación de la perspectiva de género y los derechos humanos en la creación, aplicación e interpretación de las normas que lo conforman.

Existe una histórica distorsión entre un orden constitucional, que formalmente está preparado para dar lugar a la creación de normas, aplicación e interpretación con esas perspectivas, y una vigencia sociológica o material que se distancia de la letra de la ley. Solo basta observar el bloque de constitucionalidad federal, el cual a partir de la última reforma otorgó jerarquía constitucional a una serie de instrumentos de derechos humanos, entre los que se encuentra la Convención sobre la Eliminación de toda forma de discriminación contra la Mujer, y reconoció expresamente una dimensión más amplia del concepto de igualdad, que incluye el de equidad de género.

Sin embargo, fue recién en los últimos años, y más marcadamente desde la pandemia, que comenzamos a asistir a la creación de normativa fiscal y de presupuestos cada vez más sensibles al género que tienen como base fundamental ese bloque de constitucionalidad federal, vigente hace veintiocho años. Por lo que, progresivamente podemos identificar un acortamiento de la brecha entre constitución formal y material.

La premisa entonces es pensar cómo seguir acortando la distancia entre Constitución formal y material, dotando de mayor “sustancia constitucional” a las normas fiscales dictadas, aplicadas e interpretadas en su consecuencia.

II. De los principios en el derecho financiero

Considero que en esta articulación pueden ser de utilidad los principios constitucionales del derecho financiero, los cuales deben leerse en línea con la perspectiva de género y de derechos humanos.¹

Para ello, parto de considerar la necesidad de que los “principios” guíen la confección de las leyes, su aplicación e interpretación, como un orden superior que se irradia a las reglas.² Ello sin perder de vista que los distintos principios que rigen la hacienda financiera, entendida como una “unidad”, y los que alimentan distintos aspectos de ella, tienen diferente eficacia normativa en la realidad.

Resulta paradójico que al día de hoy sigue resultando complejo concebir el derecho financiero como una unidad, es decir, como la disciplina que ordena sus normas al cumplimiento de los fines previstos por el propio texto constitucional, idea que reforzaría la cohesión y homogeneidad del fenómeno financiero; en tanto, persiste la visión fragmentada, por considerar heterogéneos los aspectos que lo conforman; donde algunos se destacan en detrimento de otros; diluyéndose en esta dispersión la finalidad última de la concepción unitaria que es el cumplimiento de los mandatos previstos en el propio texto Constitucional.

En este orden de ideas, es reciente la construcción que ha hecho la jurisprudencia de aquellos principios que pueden ser aplicados a la hacienda pública como unidad. Así, por ejemplo, cabe recordar el voto de un magistrado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el que argumentó sobre el financiamiento del nivel municipal en nuestro esquema federal;³

1. Desde el plano internacional, un grupo de expertos ha elaborado la aplicación de quince principios de los derechos humanos para la formulación de la política fiscal. https://www.derechosypoliticafiscal.org/images/ASSETS/Principios_de_Derechos_Humanos_en_la_Politica_Fiscal-ES-VF-1.pdf

2. Sobre principios y reglas, ver de Dworkin, Ronald, *Una cuestión de principios*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2012; *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 2009; De Fazio, Federico, “La teoría de los principios. Un estado de la cuestión”, en *Lecciones y Ensayos* N° 100, 2018, pp. 43-68; Lorenzetti, Ricardo Luis, *La sentencia. Teoría de la Decisión Judicial*, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2022.

3. Voto del magistrado Lorenzetti en Fallos: 344:2123, “Esso Petrolera Argentina S.R.L. y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso administrativa”, 2/09/2021.

allí se refirió expresamente al principio de suficiencia de los recursos, y la “correspondencia” que debe existir entre recursos y funciones asignadas.⁴

En cuanto al gasto público, se puede observar la evolución histórica que tuvo en términos constitucionales la consagración de principios que deben regir su configuración, desde la sanción de la Constitución de 1853-60 a la actualidad. En nuestra Constitución histórica no se aludía expresamente a un contenido o sustrato del gasto; es recién a partir de la reforma parcial del texto fundamental en el año 1994 que se lo dotó de los principios de proporcionalidad, de equidad, igualdad y solidaridad.⁵

Cabe señalar que existen otros esquemas constitucionales, más modernos, en donde se expresa claramente su compromiso con los derechos humanos y la perspectiva de género, haciéndose cargo de que la voz “gastos”, más propia del lenguaje económico, para la disciplina legal involucra los “derechos constitucionales”. Un ejemplo de ello es la Constitución de la Ciudad de México, del año 2017, cuando señala en el artículo 5.3. que “la hacienda pública está encaminada al cumplimiento de los derechos”; o el último proyecto de Constitución de Chile, que señalaba expresamente en el artículo 6.4. que “deberán incorporar transversalmente el enfoque de género en su diseño institucional, de política fiscal y presupuestaria y en el ejercicio de sus funciones”.⁶

Aunque la falta de mención de un contenido constitucional del gasto también puede resultar la expresión de una idea constitucional en un momento histórico concreto, ello no podría justificar, en este estadio de la evolución de la vigencia de los derechos humanos y la perspectiva de género, que el Estado se desligue del cumplimiento de los fines constitucionales, aun si en la letra de la norma tal mandato resulta “invisible”.

El dotar de principios constitucionales expuestos al gasto implicó rodearlo de un nivel mayor de protección, permitiendo que la discusión girase en torno al alcance de este contenido; ya no puede desconocerse su

4. Otro tema para pensar son los principios del federalismo de concertación, también aludidos en distintos casos judiciales.

5. Horacio Corti, *Derecho constitucional presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2006.

6. <https://www.chileconvencion.cl/wp-content/uploads/2022/07/Texto-Definitivo-CPR-2022-Tapas.pdf>

existencia, es decir, se parte de un contenido mínimo que no puede ser negado. Tal como ocurre con las discusiones en torno al principio de “equidad” del gasto previsto en el artículo 31.2. de la Constitución Española.

Este reconocimiento constitucional se convierte en una herramienta poderosa para la decisión pública en cuanto al gasto; aunque sería importante avanzar en el análisis, complejo, sobre la eficacia normativa de los principios que alimentan el gasto.

III. Los principios constitucionales de la tributación como puente a la igualdad real

En otro orden de ideas, los principios constitucionales de la tributación, concebidos primero en el marco constitucional, son exigibles jurídicamente y demandables ante los tribunales individualmente; no obstante, se observa que desde la jurisprudencia se va abriendo –muy lentamente– el reconocimiento a la legitimación procesal activa para las acciones de clase en materia tributaria, y también en algunos casos, la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha extendido los efectos de las sentencias más allá del caso particular que se plantea; además de poder replicar su solución a los casos individuales que se van presentando.

Sin embargo, al día de hoy, me atrevo a afirmar que la aplicación de los principios constitucionales de la tributación se encuentra desgajada de la perspectiva de los distintos grupos vulnerados.

En este escenario, es fundamental avanzar en la comprensión de los principios constitucionales sustanciales de la tributación bajo la perspectiva de género y de la de otros grupos vulnerados, para que su definición se haga eco de las distintas realidades en las que operan.

Esta falta de adecuación de los contenidos de los principios jurídicos de la tributación quedó en evidencia en el caso “García, María Isabel c/AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”⁷ cuando se planteó judicialmente si el haber jubilatorio podía ser considerado renta gravable a los efectos del impuesto a las ganancias. Así, se pudo observar tanto en las distintas posiciones asumidas en ese momento por el Más Alto Tribunal,

7. CSJN, Fallos: 342:411, “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 26/03/2019.

y más tarde en la discusión doctrinal, el estadio de la interpretación de los principios constitucionales de la tributación a la luz de ese colectivo vulnerable, constituido por las “personas mayores”.

IV. Los principios constitucionales en particular

Resulta vital que el principio de la capacidad contributiva en materia tributaria se haga carne de la distinta capacidad económica de las mujeres que se evidencia por las dificultades en el acceso al mercado laboral, las diferencias de ingresos económicos con nuestros pares varones, entre otras diferencias injustificadas de tratamiento que reafirman las distinciones respecto del estereotipo androcéntrico, para que “el principio de la capacidad contributiva” no se transforme en una entelequia o una caracterización formal.

La capacidad contributiva como fundamento de los tributos, y en especial del impuesto, debe reconocer las vulnerabilidades de los sujetos alcanzados por ella para que, a partir de ese reconocimiento, se pueda evaluar las situaciones de hecho y de derecho que toque analizar.

En el caso “García” ya referido, el voto mayoritario de la Corte sostuvo: “17) [...] La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja”.

Por su parte, el principio de no confiscatoriedad también debe estar atento a la realidad que rodea a los grupos vulnerados y, en ese sentido, armonizar la idea de apropiación sustancial del patrimonio y de la renta con las circunstancias propias que atraviesan esos colectivos.

En esas condiciones, tal como ha quedado expresado en el voto de la mayoría del fallo citado, el estándar de revisión judicial históricamente adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que invalida por confiscación la pretensión fiscal siguiendo criterios cuantitativos, no permite dar una adecuada respuesta a la protección constitucional de contribuyentes que pertenecen a grupos históricamente vulnerados.

También, el principio de igualdad en materia tributaria tiene que ampliar su contenido al postulado constitucional de igualdad real.

La igualdad como garantía de no discriminación, con anclaje en nuestro sistema, y utilizado con asiduidad en el análisis de distintos casos tributarios, si bien resultó un avance en cuanto consagró la “igualdad entre iguales”, que admite la conformación de clases o categorías, en tanto no sean arbitrarias y, que rechaza la constitución de las denominadas “categorías sospechosas”, no resulta suficiente para acabar con la discriminación, que requiere de la adopción de medidas temporales tendientes a acelerar la igualación o medidas definitivas que acorten la brecha de la desigualdad.

Otro aspecto en el análisis nos plantea estar atentos al efecto que en el gasto provoca la sola realización de principios constitucionales de la tributación, fruto de la innegable interrelación de ambos conceptos.

Ello significa que atendiendo a la “coherencia” que debe guiar la labor financiera, cada principio de la tributación debe tener una necesaria correlación en el gasto, lo que se conjuga con la “trascendencia” que indica que el recurso debe guiar al gasto.

Horacio Corti, en cita de Rodríguez Bereijo, señala que “[a]sí como el tributo requiere de una real y efectiva capacidad contributiva por parte del contribuyente para ser legítimo, el gasto debe tener en cuenta la ausencia de capacidad contributiva de los sujetos para gozar de los derechos que las constituciones consagran”.⁸

Este contrapunto puede también observarse con la progresividad que debe guiar a la tributación, que llama a gravar con mayor intensidad a quienes tienen mayor capacidad económica para afrontar el pago. Con respecto a la contracara del gasto, Fuentes Quintana señala que “...si lógicamente la progresividad impera en el campo del impuesto, deben tener la misma traslación o aplicación en el campo correspondiente del gasto público, es decir, ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio...”.⁹

En este punto, resulta interesante analizar los datos oficiales que hablan de la menor representación de las mujeres en los impuestos directos a diferencia de lo que ocurre con los impuestos al consumo, en el que su incidencia es mayor en atención al rol que mayoritariamente ejercen en la administración del hogar; además de sufrir más el impacto del efecto recesivo de este tipo de tributación indirecta, como un grupo vulnerado.

8. Horacio Corti, *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, Eudeba, 2020, p. 125.

9. Horacio Corti, *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, Eudeba, 2020, pp. 126-127.

Con respecto a la reserva de ley parecería que, formalmente, una norma que contemple en su configuración los distintos aspectos del hecho imponible y de la base parecería suficiente para dar cumplimiento a ese principio que fuera desde los orígenes considerado basal para el derecho tributario, aunque la norma, en apariencia neutral, no contemple la mirada de género y de los otros grupos desaventajados.

Sin embargo, queda repicando aun así la pregunta siguiente: ¿puede resistir el test de constitucionalidad, en un sistema jurídico cuyas normas se dirigen al cumplimiento de un sistema de derechos humanos, un tributo que no tenga en cuenta en su configuración o en su aplicación las distintas realidades de los grupos vulnerados que integran nuestro ordenamiento?

V. Conclusión

La actividad financiera y en particular la política fiscal puede ser una herramienta poderosa para lograr mayor igualdad real cuando esa acción esté en sintonía con los derechos humanos y la perspectiva de género. Aunque el bloque de constitucionalidad federal resulte suficiente, en su letra, para avanzar en esa transformación, los principios constitucionales de la tributación deben trazar un puente para que la creación, aplicación e interpretación de normas que contemplen tales perspectivas.

Bibliografía

- Corti, Horacio, *Derecho constitucional presupuestario*, Buenos Aires, Lexis Nexis Argentina, 2006.
- Corti, Horacio, *Financiar la Constitución*, Buenos Aires, Eudeba, 2020.
- Dworkin, Ronald, *Una cuestión de principios*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2012.
- Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 2009.
- De Fazio, Federico, “La teoría de los principios. Un estado de la cuestión”, en *Lecciones y Ensayos* N° 100, 2018, pp. 43-68.
- Lorenzetti, Ricardo Luis, *La sentencia. Teoría de la Decisión Judicial*, Santa Fe, Rubinzal Culzoni, 2022.